

บทที่ 4

ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการรถแท็กซี่

4.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) หมายถึงภาษีเก็บจากกำไร หรือรายได้ของธุรกิจการค้าที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่มีความสำคัญ¹

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการเสียภาษีของนิติบุคคลที่ประกอบการค้าหากำไร และนิติบุคคลที่ไม่ได้มุ่งในการค้าหากำไรตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งในทางทฤษฎีภาษีแล้ว ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) เช่นเดียวกับผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ถือเอารายได้เป็นการแบ่งประเภทภาษี โดยยึดหน่วยภาษีเป็นหลักในการแบ่งแยก เหตุผลที่ทำให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ด้วยเหตุที่นิติบุคคลมีสภาพแตกต่างจากบุคคลธรรมดา สามารถเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินและดำเนินกิจการของนิติบุคคล นอกจากนี้ยังมีสิทธิพิเศษเหนือการดำเนินกิจการในฐานะบุคคลธรรมดา ในเรื่องการจำกัดความรับผิดชอบในหนี้สิน เช่น ผู้ถือหุ้นในบริษัทรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนส่งให้ ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ตนถือ มีลักษณะเป็นธุรกิจอาชีพ (Professional) การดำเนินกิจการในรูปของนิติบุคคล มีลักษณะที่โปร่งใส ตรวจสอบได้ ดังนั้นรายได้ที่นิติบุคคลหามาได้ ไม่มีบุคคลใดสามารถนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวได้ ทำให้ผลประโยชน์ของนิติบุคคล สามารถชำระภาษีได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ ไม่เกิดการรั่วไหล นิติบุคคลจึงเป็นบุคคลที่มีความสามารถเสียภาษีมากกว่าบุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลเป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเงินได้ในหน่วยของบุคคลธรรมดา เพราะการดำเนินกิจการในทางการค้าหากำไรมีได้ 2 รูปแบบ คือ การประกอบกิจการในหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาและหน่วยภาษีนิติบุคคล เมื่อมีการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาโดยไม่มีการจัดเก็บภาษีจากหน่วยนิติบุคคล ก็จะทำให้เกิดแรงจูงใจให้บุคคลมาประกอบกิจการในหน่วยภาษีนิติบุคคล และเป็นการสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในหน่วยภาษีบุคคลธรรมดาด้วยเหตุผลหรือแนวคิด

¹ ไพรัช ตระการศิรินนท์.(2550). การคลังภาครัฐ. กรุงเทพมหานคร : บริษัท เอ็น สแควร์ กราฟฟิค พรินท์.

ดังกล่าว ทำให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เพิ่มเติมขึ้นเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นที่มาของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังที่กล่าวมาแล้วว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่ถือเอาฐานเงินได้เป็นเกณฑ์ในการชำระภาษี เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมินหมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้ หมายความว่ารวมตลอดกับทรัพย์สิน หรือประโยชน์ที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 จากคำนิยามดังกล่าวข้างต้น ย่อมเข้าใจได้ว่าเงินได้ทุกประเภท ที่ได้มาจากดำเนินกิจการของผู้ประกอบการทั้งที่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ล้วนเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณภาษี เว้นแต่จะมีบทบัญญัติกฎหมาย ยกเว้นให้ ไม่ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษี ดังเช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2516 หรือ มาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดยกเว้นมิให้นำเงินได้พึงประเมินบางรายการมาคำนวณเสียภาษีเป็นต้น

ในการประกอบกิจการรถแท็กซี่ในประเทศไทย รถแท็กซี่ในยุคสมัยเริ่มแรกที่ยังมีการจำกัดจำนวนรถแท็กซี่อยู่ และไม่ได้ใช้นโยบายแท็กซี่เสรีจะไม่มีสถานะขององค์กรที่ชัดเจนเพราะผู้ประกอบการรถแท็กซี่หรือผู้รถแท็กซี่ในสมัยนั้นเกิดจากการที่ผู้ต้องการจะประกอบกิจการรถแท็กซี่จะไปหาซื้อป้ายทะเบียนรถแท็กซี่จากผู้ที่ครอบครองอยู่ และมีความต้องการที่จะขายป้ายทะเบียน เมื่อได้ป้ายทะเบียนมาแล้วก็สามารถที่จะประกอบการเป็นรถแท็กซี่ได้แล้ว เพราะสมัยนั้นสาระสำคัญของการที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจรถแท็กซี่ได้นั้น ขึ้นอยู่กับการที่จะต้องซื้อป้ายทะเบียนรถแท็กซี่ในครอบครอง โดยไม่ต้องมีการจดทะเบียนเพื่อจะเป็นผู้ประกอบการธุรกิจรถแท็กซี่แต่อย่างใด ดังนั้นผู้ประกอบการในสมัยนั้นจึงไม่มีสถานะของตัวองค์กร เป็นเพียงเจ้าของป้ายทะเบียนรถแท็กซี่ที่มาประกอบธุรกิจรถแท็กซี่ มีน้อยมากที่จะมีการดำเนินการในรูปนิติบุคคล ตัวอย่างเช่น สหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด ซึ่งได้จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2511 ที่มีวัตถุประสงค์ในการจะเป็นศูนย์กลางของผู้มีอาชีพขับรถแท็กซี่ เพื่อที่จะได้ช่วยเหลือซึ่งกันและกันทั้งในด้านเศรษฐกิจและสังคมของสมาชิกสหกรณ์ แต่ในยุคนั้นยังไม่ได้รับการตอบรับจากผู้ประกอบอาชีพขับรถแท็กซี่เท่าใดนักเพราะยังไม่มีความเข้าใจว่าระบบสหกรณ์จะมีผลดีต่อตัวเองอย่างไร²

² เดชา พนาวรรกุล.(2550). ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจรถแท็กซี่ในเขตกรุงเทพมหานคร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย. หน้า 63.

4.1.1 กรณีกิจการรุดแท็กซี่ในรูปแบบห้างหุ้นส่วนจำกัดและบริษัทจำกัด

ในกรณีการประกอบกิจการรุดแท็กซี่ในรูปแบบ ห้างหุ้นส่วนจำกัดและบริษัทจำกัด มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และได้กระทำการกิจการในประเทศไทย และนิติบุคคลที่มีได้จดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทย แต่มีแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยได้เข้ามาประกอบกิจการด้วยตนเองหรือไม่ดำเนินการแต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ติดต่อภายในประเทศไทย หรือนิติบุคคลต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินพึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายหรือจากในประเทศไทย ดังนั้นผู้ประกอบการรุดแท็กซี่ ในรูปแบบห้างหุ้นส่วนจำกัดและบริษัทจำกัด จัดทำบัญชี งบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน ในรอบระยะเวลาบัญชี ตามหลักเกณฑ์วิธีการที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เห็นว่าประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่ชัดเจนในเรื่องการวางหลักเกณฑ์วิธีการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีประกอบการตรวจสอบกิจการเพื่อกำหนดภาระทางภาษี ในกรณีผู้ประกอบการรุดแท็กซี่ในรูปแบบห้างหุ้นส่วนจำกัดและบริษัทจำกัดมิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ก็มีประเด็นที่ในเรื่องการวางแผนภาษีที่อาจจะก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ กล่าวคือ กรณีผู้ประกอบการรุดแท็กซี่ จดทะเบียนประเภท บริษัทจำกัดหรือ ห้างหุ้นส่วนจำกัด เมื่อมีรายได้ก็จะต้องหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้ประกอบการประเภทดังกล่าว ทำการจัดตั้งสหกรณ์รุดแท็กซี่ขึ้นแล้วผลิตรุดแท็กซี่ขายให้กับสหกรณ์รุดแท็กซี่ หลังจากนั้นสหกรณ์ ก็จะนำรุดแท็กซี่มาขายเช่า หรือเช่าซื้อให้กับสมาชิกสหกรณ์ ในราคาที่สูงกว่าการซื้อขายกับบริษัททั่วไป โดยเสียดอกเบี้ย และค่าธรรมเนียมต่างๆ ให้กับสหกรณ์ ซึ่งได้รับยกเว้น ไม่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและสิทธิประโยชน์ทางภาษี อีกมากมาย โดยเจ้าของบริษัทขายรุดแท็กซี่กับกรรมการของสหกรณ์เป็นคนเดียวกัน

ตัวอย่าง กรณีสหกรณ์ ก กับ บริษัท ข จำกัด โดยบริษัท ข จำกัด จดทะเบียนโดยมีวัตถุประสงค์ขายรุดแท็กซี่และค้าปลีก โดยบริษัท ข มีทุนจดทะเบียน 60 ล้านบาท มีนาย A เป็นประธานกรรมการบริษัท ข และนาย A ก็เป็นกรรมการบริหาร สหกรณ์

ประเด็นปัญหาคือ ถ้าบริษัท ข ขายรุดแท็กซี่ให้สหกรณ์ สหกรณ์ไปขายต่อหรือให้สมาชิกเช่าขับ สหกรณ์มีรายได้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้าบริษัท ข ขายหรือให้เช่า รุดแท็กซี่เองถือว่าบริษัทมีรายได้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้าบริษัทดังกล่าวขายรุดแท็กซี่ให้กับสหกรณ์ในราคา

ต้นทุนหรือราคาต่ำเพื่อให้เกิดรายได้น้อย เมื่อรายได้น้อยก็เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่ำโดยรายได้ส่วนนี้ให้เกิดขึ้นที่สหกรณ์รถแท็กซี่ ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะทั้งสองกิจการเป็นของกลุ่มคนเดียวกันทำให้บริษัทดังกล่าว เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลงหรืออาจจะไม่เสียเลย

มีปัญหาที่เกิดจริงกับสหกรณ์เครดิตยูเนียน คือ กรมส่งเสริมสหกรณ์และการเกษตรได้แจ้งให้กรมสรรพากรเข้าไปตรวจสอบธุรกิจลิสซิ่งแห่งหนึ่งที่ทำเช่าซื้อรถจักรยานยนต์ในจังหวัดแพร่ ซึ่งพนักงานบริษัทรวมตัวกันเพื่อขอจัดตั้งสหกรณ์เครดิตยูเนียนขึ้น โดยนำเงินจากธุรกิจลิสซิ่งเข้ามาลงทุนในสหกรณ์และใช้เงินดังกล่าวเข้ามาปล่อยกู้ให้กับสมาชิกสหกรณ์ รวมทั้งชักนำลูกค้าที่ใช้บริการเช่าซื้อรถยนต์ ให้เข้ามาใช้บริการเงินกู้จากสหกรณ์ดังกล่าวด้วย โดยบริษัทมีภาระภาษีต้องเสียภาษี ปีละ 100 ล้านบาท แต่การที่บริษัทโยกรายได้มาที่สหกรณ์ทำให้บริษัทลิสซิ่งเสียภาษีน้อยลงแต่ภาครัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี³

ผู้เขียนเห็นว่าปัญหาดังกล่าวแม้กรมสรรพากรจะสามารถเข้าไปตรวจสอบได้แต่ก็เป็นปัญหาช่องว่างของกฎหมายที่ผู้ประกอบการสามารถนำไปวางแผนภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงทำให้กรมสรรพากรต้องเข้าไปตรวจสอบเป็นการเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ถ้ามีการกระทำดังกล่าวเป็นจำนวนมากก็จะต้องเป็นปัญหากับกรมสรรพากรที่อยากต่อการจะเอาผิดเพราะนโยบายที่ยกเว้นภาษีให้กับสหกรณ์ ควรมีการศึกษาเพื่อแก้ไขประมวลรัษฎากร

4.1.2 กรณีกิจการรถแท็กซี่ในรูปแบบกิจการสหกรณ์

ในกรณีผู้ประกอบการรถแท็กซี่ในรูปแบบกิจการสหกรณ์เป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ จึงจะกล่าวถึงความเป็นมาของกิจการสหกรณ์รถแท็กซี่ มีเพื่อประโยชน์อะไรและพิจารณาเปรียบเทียบกับกิจการรถแท็กซี่ในปัจจุบันว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกิจการสหกรณ์หรือไม่

เมื่อ ปี พ.ศ. 2512 มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ.2475 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย มีอำนาจระบุท้องที่ที่จะทำการประกอบกิจการแท็กซี่และต้องดำเนินการโดยบริษัทจำกัดหรือสหกรณ์⁴ ต่อมาในปี พ.ศ. 2513 ได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 34 กำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ รวมทั้งกำหนดจำนวนรถ

จุดประสงค์หลักของการบังคับให้แท็กซี่ต้องรวมกันในรูปแบบสหกรณ์หรือกำหนดให้แท็กซี่ทุกคันต้องขึ้นกับสหกรณ์หรือบริษัทจำกัดนั้น กล่าวกันว่าการความเป็นระเบียบและตั้งศูนย์บริการทางโทรศัพท์และเหนือสิ่งอื่นใด ก็คือ ต้องการให้คนขับแท็กซี่แต่ละคนมีรถเป็นของ

³ เสียภาษีผ่านสหกรณ์ลามทั่วประเทศ. (2551, 26 เมษายน). ฐานเศรษฐกิจ, หน้า 1.

⁴ พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2473 มาตรา 7 ตริ.

ตนเอง อันจะเป็นการยกระดับความเป็นอยู่ของคนขับรถแท็กซี่ให้ดีขึ้น⁵ แต่มีผู้กล่าวว่าสหกรณ์แท็กซี่ตั้งขึ้นด้วยวัตถุประสงค์ทางการเมืองทำให้การดำเนินการไม่เป็นไปตามรูปสหกรณ์เท่าใดนัก เรียกได้ว่าเป็นสหกรณ์ที่ล้มเหลวที่สุดในประเทศไทย โดยสหกรณ์แท็กซี่แห่งแรกในเมืองไทยที่ตั้งขึ้นใน พ.ศ. 2511 นั้นเกิดขึ้นโดยการรวมตัวอย่างสมัครใจทั้งนี้ โดยความเห็นชอบเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ในกระทรวงพัฒนาการ (สมัยรัฐมนตรีพจน์ สารสิน) และโดยการผลักดันของเจ้าหน้าที่ในกรมสหกรณ์ โดยใช้ชื่อว่าสหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพจำกัด แต่ระยะแรกระบบสหกรณ์ไม่ขยายตัวเท่าที่ควร จนกระทั่งมีการบังคับให้รถรับจ้างจะต้องรวมตัวกันจดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัดหรือสหกรณ์ คนขับรถแท็กซี่จึงเริ่มเคลื่อนไหว เข้าสมัครเป็นสมาชิกสหกรณ์ แต่ยังคงผูกพันอยู่กับนายทุนในรูปบริษัทจำกัด ไม่ค่อยให้ความสนใจกิจการในรูปสหกรณ์ เพราะเห็นว่าผู้ได้รับผลประโยชน์ คือกรรมการไม่ใช่สมาชิก⁶ และสหกรณ์มีบทบาทเป็นเลือนอนกิน⁷ จากจุดมุ่งหมายในการส่งเสริมให้คนขับแท็กซี่มีรถเป็นของตนเองและให้กิจการรถแท็กซี่รวมกันในรูปแบบสหกรณ์นั้น ไม่ประสบผลสำเร็จ ซึ่งอาจเป็นเพราะว่าคนขับแท็กซี่เป็นคนต่างจังหวัด มิได้ขับประจำ⁸ ดังนั้นในความเป็นจริงแท็กซี่ส่วนใหญ่ จึงเป็นแท็กซี่ให้เช่าโดยนายทุน ซึ่งเป็นผู้ควบคุมบริหารสหกรณ์เอง ไม่ใช่แท็กซี่ของสมาชิก จึงกลายเป็นว่าสหกรณ์มีบทบาทเป็นเพียงหน่วยประสานงานต่อทะเบียนรถยนต์ เข้าร่วมรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ซึ่งได้รับอันตรายหรือเกิดความเสียหายจากแท็กซี่และอื่นๆ ไม่ใช่สหกรณ์ดำเนินการบริการ โดยเนื้อหาที่แท้จริง⁹

⁵ ย่อมองข้ามกฎหมายแท็กซี่.(2523, 7 มีนาคม). ปฏิญญา, หน้า 27.

⁶ สหกรณ์แท็กซี่ ท่าดีทีเหลว. (2521 12 เมษายน) เศรษฐกิจ, หน้า 14-16.

⁷ รวี พรเลิศ. (2515, 15 ตุลาคม). สหกรณ์แท็กซี่. สารประชาชน, หน้า 10.

⁸ ปัญหาแท็กซี่ คนละเรื่องเดียว. (2528, 7-13 กุมภาพันธ์), หน้า 16.

⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ.(2531). ปัญหาภาษีการค้าของสหกรณ์แท็กซี่. สรรพสาร, 35(4) หน้า 32.

4.1.2.1 สหกรณ์รถแท็กซี่ในเขตกรุงเทพมหานครปัจจุบัน

ตารางที่ 4 รายชื่อสหกรณ์แท็กซี่ประกอบกิจการในเขตกรุงเทพมหานคร¹⁰

ลำดับที่	ชื่อสหกรณ์	ที่ตั้งสำนักงาน	หมายเลขโทรศัพท์
1.	สหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด	614-616 ซ.วัดเทพากร ถ.เจริญสนทวงศ์ แขวงบางพลัด กรุงเทพฯ	0-2424-1859
2.	สหกรณ์แท็กซี่กรุงเทพ จำกัด	561 ซ.เจริญนคร 65 ถ.เจริญนคร แขวงบุคคโล เขตธนบุรี กรุงเทพฯ	0-2509-8510
3.	สหกรณ์เจริญเมืองแท็กซี่ จำกัด	1999 ถ.บรรทัดทอง แขวงวังใหม่ เขตปทุมวัน กรุงเทพฯ	0-2245-1584
4.	สหกรณ์แท็กซี่ไทย จำกัด	58/71 ถ.สมเด็จพระเจ้าพระยา แขวงสมเด็จพระเจ้าพระยา เขตคลองสาน กรุงเทพฯ	0-2460-1319
5.	สหกรณ์ภูมิพลังแท็กซี่ จำกัด	1802 ศูนย์การค้าวรรัตน์ แขวงทุ่งวัดดอน เขตสาทร กรุงเทพฯ	0-2287-3345
6.	สหกรณ์บวรแท็กซี่ จำกัด	61-66 มูที่ 9 ถ.สายบางแวก แขวงบางไผ่ เขตภาษีเจริญ กรุงเทพฯ	0-2865-3141
7.	สหกรณ์แท็กซี่รวมมิตร จำกัด	1296/6 ตรงข้ามวัดเชิงหวาย ถ.กรุงเทพ-นนทบุรี แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ	0-2587-7860
8.	สหกรณ์แท็กซี่สยาม จำกัด	2944 ศูนย์การค้าไคร์ฟอิน ซ.ลาดพร้าว 130 แขวงคลองจั่น เขตบางกะปิ กรุงเทพฯ	0-2377-3832
9.	สหกรณ์สหมิตรแท็กซี่ จำกัด	1064/124 ซ.เฉยพ่วง ถ.พหลโยธิน แขวงลาดยาว เขตบางเขน กรุงเทพฯ	0-2279-0689
10.	สหกรณ์แท็กซี่สามัคคีธรรม จำกัด	2017 แฟลต 17 การเคหะแห่งชาติ แขวงห้วยขวาง เขตห้วยขวาง กรุงเทพฯ	0-2272-1124
11.	สหกรณ์แหลมทองแท็กซี่ จำกัด	1104 ถ.นครไชยศรี แขวงนครไชยศรี เขตดุสิต กรุงเทพฯ	0-2468-4597
12.	สหกรณ์แท็กซี่อาสาสมัคร จำกัด	688/139 ซ.วัดเทพนารี ถ.เจริญสนทวงศ์ แขวงบางพลัด เขตบางพลัด กรุงเทพฯ	0-2433-3231
13.	สหกรณ์แท็กซี่อิสระ จำกัด	46/2 ซ.อินทามระ 8 ถ.สุทธิสารวินิจฉัย แขวงสามเสนใน เขตพญาไท กรุงเทพฯ	0-2270-1716
14.	สหกรณ์ปทุมวันแท็กซี่ จำกัด	115-119 ถ.รองเมือง แขวงรองเมือง เขตปทุมวัน กรุงเทพฯ	0-2216-7628-9

¹⁰ ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://www.dlt.go.th/taximwter/fcooperation.htm>.

ลำดับที่	ชื่อสหกรณ์	ที่ตั้งสำนักงาน	หมายเลขโทรศัพท์
15.	สหกรณ์แท็กซี่มหานคร จำกัด	69 ซ.รองเมือง1 ถ.รองเมือง แขวงรองเมือง เขตปทุมวัน กรุงเทพฯ	0-2215-1794
16.	สหกรณ์ธนาสยาม จำกัด	500 ถ.พระราม 3 แขวงบางโคล่ เขตบางคอแหลม กรุงเทพฯ	0-2689-1904
17.	สหกรณ์แท็กซี่สุวรรณภูมิ จำกัด	402 อาคารแกรนด์ทาวเวอร์ซินธุ์ ซ.เรวัติ ถ.พระราม 6 แขวงสามเสนใน เขตพญาไท กรุงเทพฯ	0-2618-2680-2
18.	สหกรณ์แท็กซี่เพชรเกษม จำกัด	20/89 ซ.เพชรเกษม77 แขวงหนองค้างพลู เขตหนองแขม กรุงเทพฯ	0-2809-9828-9
19.	สหกรณ์แท็กซี่ประชาสงเคราะห์ จำกัด	8/2 ซ.ประชาราษฎร์บำเพ็ญ 11 แขวงห้วยขวาง เขตห้วยขวาง กรุงเทพฯ	
20.	สหกรณ์บริการวิสาหกิจ ชุมชน หนองปรือ สมุทรปราการ	161 หมู่ 3 ต.หนองปรือ อ.บางพลี จ.สมุทรปราการ (สาขา) 442 หมู่ 4 แขวงลาดกระบัง เขตลาดกระบัง กรุงเทพฯ	0-2327-2388 Fax 0-2327-2382
21.	สหกรณ์ร่วมด้วยช่วยกัน จำกัด	287/195 ซ.รามคำแหง21 ถ.ประดิษฐ์มนูธรรม แขวงวังทองหลาง เขตวังทองหลาง กรุงเทพฯ	0-2327-2388 0-2327-2382
22.	สหกรณ์แท็กซี่แอร์พอร์ต จำกัด	512/3 ม.2 แขวงคลองถนน เขตสายไหม กรุงเทพฯ	0-2536-1289
23.	สหกรณ์นวมินทร์อินทรา จำกัด	27/1 หมู่ที่ 9 ถนนรามอินทรา แขวงท่าแร้ง เขตบางเขน กรุงเทพฯ	
24.	สหกรณ์แท็กซี่สนามบินดอนเมือง จำกัด	105 หมู่ 7 ถ.เชิดวุฒากาศ แขวงสีกัน เขตดอนเมือง กรุงเทพฯ	0-2929-9856
25.	สหกรณ์พรพัฒนาแท็กซี่ จำกัด	40/276 ม.11 แขวงหนองค้างพลู เขตหนองแขม กรุงเทพฯ	0-2806-3743
26.	สหกรณ์แท็กซี่ตำบลท่าไห จำกัด	72/67 ม.7 แขวงสาธาณธรรมสน์ เขตทวีวัฒนา กรุงเทพฯ	

1) จำนวนแท็กซี่ในเขตกรุงเทพมหานคร¹¹

ผู้ประกอบกิจการที่เป็นนิติบุคคล ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2550

สหกรณ์	จำนวน	26	สหกรณ์
ห้างหุ้นส่วนจำกัด	จำนวน	108	ห้าง
บริษัทจำกัด	จำนวน	307	บริษัท

จำนวนรถยนต์รับจ้าง (แท็กซี่) ที่มาดำเนินการทางทะเบียนปีงบประมาณ 2549

จำนวนรถที่ชำระภาษี	56,139	คัน
รถจดใหม่	13,866	คัน
รถเปลี่ยนประเภท	1,445	คัน
ยอดรวม	71,450	คัน

จำนวนรถที่ใช้งานในปัจจุบัน

จำนวนรถจดทะเบียนสะสม (2536-31 มี.ค.50)	112,793	คัน
รถสิ้นอายุ 12 ปี (2547-31 มี.ค.50)	37,271	คัน
คงเหลือรถจำนวน	75,522	คัน

2) การประเมินความเหมาะสมในการชำระภาษี¹²

(1) ประเภทรายได้

1. รายได้จากการให้เช่ารถแท็กซี่ อัตราค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าได้รับโดยประมาณ มี

ดังนี้

	อัตราค่าเช่า/กะ	อัตราค่าเช่า/วัน(เหมากะ)
รถยนต์ใช้น้ำมัน	350-400 บาท/คัน	600-650 บาท/คัน
รถยนต์ใช้แก๊ส	420-650 บาท/คัน	750-1,100 บาท/คัน

(เป็นอัตราค่าเช่ารถยนต์แท็กซี่ในช่วงปี 2547 สำหรับปีต่อไปขึ้นกับสภาวะการตลาดและความนิยมของผู้เช่ารถยนต์แท็กซี่สำหรับช่วงระยะเวลานั้นๆ)

หมายเหตุ 1. อัตราดังกล่าวขึ้นอยู่กับสภาพความใหม่เก่าและรุ่นของรถยนต์ฯ หากเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ก็จะเป็นอัตราที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (เป็นอัตราค่าเช่าในช่วงปี 2547)

2. กรณีรถยนต์แท็กซี่ที่ไม่ใช้น้ำมันมีจำนวนน้อยมากและปัจจุบันไม่เป็นที่นิยมของผู้เช่า

¹¹ ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://www.dlt.go.th/taximeter/scar.htm>.¹² หนังสือที่ กค0726/ว.7786 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2547 เอกสารประกอบการกำกับดูแลเกี่ยวกับกิจการแท็กซี่.

3. ในแต่ละเดือนจะมีการหยุดซ่อมแซมรถรวมทั้งกรณีหยุดจากกะที่ว่างเนื่องจากคนขับรถแท็กซี่ผู้เช่าหยุดขับเนื่องจากกรณีต่างๆ และกรณีที่ผู้ให้เช่าให้โบนัสผู้เช่ารถยนต์ หากมีการเช่าติดต่อกัน 15 วัน ต่อเนื่อง ในวันที่ 15 ที่เช่าจะเป็น โบนัส ไม่คิดค่าเช่า ซึ่งรวมแล้วเฉลี่ยวันหยุด ดังนี้

- รถใหม่ในระยะสองปีแรก นับแต่วันซื้อรถยนต์ ถัวเฉลี่ย วันหยุด 3 วัน/เดือน
- รถที่มีอายุการใช้งานมากกว่า 2 ปี นับแต่วันซื้อรถยนต์ ถัวเฉลี่ยวันหยุด 5 วัน/เดือน

2. รายได้จากการที่เจ้าของรถแท็กซี่ขับขี้นั้น รายได้ที่จะได้รับไม่ควรต่ำกว่ารายได้จากการให้ผู้อื่นเช่าขับ และมีวันหยุดเพื่อการซ่อมแซม และการอื่นเช่นเดียวกันด้วย

3. รายได้จากการให้เช่าซื้อรถแท็กซี่ จะได้รับรายได้จากกำไรตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ

4. สหกรณ์ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้รับรายได้จากการให้บริการจากค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง และค่าสมาชิก จากผู้ที่เป็นเจ้าของรถแท็กซี่ที่นำรถยนต์แท็กซี่ของตนเข้าร่วมกับ สหกรณ์ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

5. รายได้จากการรับจ้างล้างรถแท็กซี่ ซ่อมรถแท็กซี่ของสหกรณ์ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

อนึ่งรายได้จากการให้เช่ารถแท็กซี่ของผู้ประกอบกิจการแต่ละรายรถแท็กซี่บางคันไม่สามารถทำรายได้ให้แก่ผู้ประกอบการตลอดทั้งเดือนในกรณีรถแท็กซี่ที่ให้เช่าเกิดอุบัติเหตุเฉี่ยวชน เป็นเหตุให้ต้องทำการซ่อมแซมเครื่องยนต์และทำการเคาะพ่นสีรถเป็นเวลายาวนานเกินกว่า 1 เดือนหรือบางกรณีไม่สามารถทำรายได้ให้ทุกๆวันใน 1 เดือน (โดยเฉลี่ยเดือนละประมาณ 22 วัน) อันเนื่องมาจากสาเหตุหลายประการ โดยใช้ระยะเวลาการซ่อมแซมหรือดูแลไม่ยาวนานมาก เช่น

- กิจการมีรถยนต์แท็กซี่มากกว่าจำนวนผู้เช่า (ว่างไม่มีผู้เช่า) รถยนต์แท็กซี่ของกิจการเครื่องยนต์ขัดข้อง (ต้องซ่อมแซม)
- รถแท็กซี่ของกิจการเกิดอุบัติเหตุเฉี่ยวชน (ต้องซ่อมแซม)

เนื่องจากสภาวะการณ์ในปัจจุบัน มีผู้ประกอบการให้เช่ารถแท็กซี่ และจำนวนของรถแท็กซี่มีจำนวนมากเกินกว่าผู้เช่าขับขี้น จึงทำให้กิจการให้เช่ารถแท็กซี่มีการแข่งขันทางการค้า ผู้ประกอบกิจการบางรายมีเทคนิคสร้างความจูงใจผู้เช่าให้เกิดความต้องการที่จะมาเช่ารถแท็กซี่ของกิจการ และเช่ารถของกิจการอยู่เป็นระยะเวลานาน ๆ โดยไม่เปลี่ยนไปเช่ารถของกิจการอื่น จึงได้กำหนดส่วนลดหรือสมนาคุณให้แก่ผู้เช่า เช่น ผู้เช่าที่เช่ารถทุกวันติดต่อกัน 15 วันต่อเนื่อง ในวันที่ 15 ที่เช่าจะเป็น โบนัส ไม่คิดค่าเช่า

(2) ประเภทรายจ่าย มีรายจ่ายหลัก ดังนี้

1. เงินเดือน
2. ค่าเบี้ยประกันภัยรถยนต์
3. ค่าซ่อมแซมรถยนต์
4. ค่าอะไหล่
5. ค่ายางรถยนต์
6. ค่าต่อทะเบียนรถแท็กซี่
7. ค่าตรวจสภาพรถแท็กซี่ ประจำปี
 - รถอายุไม่เกิน 7 ปี ตรวจสภาพปีละ 2 ครั้ง
 - รถอายุเกิน 7 ปี แต่ไม่เกิน 12 ปี ตรวจสภาพปีละ 3 ครั้ง
8. ค่าเช่าสถานที่
9. ค่าน้ำมัน หรือแก๊สรถยนต์ (กรณีเจ้าของเป็นผู้ขับเอง)
10. ค่าน้ำประปา ไฟฟ้า โทรศัพท์ ฯลฯ

4.1.2.2 ตัวอย่างกิจการรถแท็กซี่ที่เป็นสหกรณ์

1) สหกรณ์แท็กซี่สุวรรณภูมิ จำกัด

ผู้ที่ประสงค์จะประกอบกิจการรถแท็กซี่ กับสหกรณ์แท็กซี่สุวรรณภูมิจะต้องมี

ค่าใช้จ่ายดังนี้

- (1) ค่าซื้อหุ้นสหกรณ์ (เมื่อลาออกจะได้รับคืน) จำนวนเงิน 5,000 บาท
- (2) ค่าเข้าร่วมเดินรถแรกเข้า จำนวนเงิน 3,000 บาท
- (3) ค่าสมัครสมาชิกแรกเข้า จำนวนเงิน 200 บาท
- (4) ค่าบำรุงสหกรณ์รายปี จำนวนเงิน 200 บาท

โดยผู้สมัครเป็นสมาชิกจะได้รับเงินปันผลเป็นรายปี จำนวนเงิน 500 บาท ตัวอย่างราคารถยนต์ยี่ห้อโตโยต้าโคโลร์รูน เจราคารซื้อเงินสด 830,000 บาท กรณีซื้อราคาเงินผ่อนต้องจ่ายเงินค่างวดจำนวน 250,000 บาทรวมค่าซื้อหุ้นสหกรณ์ (เมื่อลาออกจะได้รับคืน) จำนวนเงิน 5,000 บาท ค่าเข้าร่วมเดินรถแรกเข้า จำนวนเงิน 3,000 บาท ค่าสมัครสมาชิกแรกเข้า จำนวนเงิน 200 บาท ค่าบำรุงสหกรณ์รายปี จำนวนเงิน 200 บาท รวมเป็นเงิน 258,400 บาท โดยสหกรณ์แห่งนี้จะทำการซื้อรถจาก บริษัทแห่งหนึ่ง แล้วนำมาขายหรือให้เช่ากับผู้ประสงค์ที่จะประกอบกิจการรถแท็กซี่ โดยจะต้องเสียค่าใช้จ่ายดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จากการตรวจสอบพบว่าการจัดการบริษัทเป็นกรรมกรของสหกรณ์ด้วย และสหกรณ์รถแท็กซี่มีรายได้จาก ค่าบำรุงป้าย ค่าบำรุงรถร่วมไม่โอน ค่าบำรุงวิทยุสื่อสาร รายได้ค่าซื้อรถยนต์ รายได้ค่าเช่าซื้อวิทยุสื่อสาร รายได้ค่าเช่ารถ ดอกเบี้ยรับ ขายน้ำมันเครื่อง ขายวิทยุ ขายรถยนต์

ตารางที่ 4 ผลประกอบการสหกรณ์แท็กซี่สุวรรณภูมิ¹³

ปี	พ.ศ. 2545	พ.ศ. 2546	พ.ศ. 2547	พ.ศ. 2548	พ.ศ. 2549	พ.ศ. 2550
รายได้	344,578.29	1,054,176.82	2,821,618.91	3,679,886.10	4,559,139.19	4,999,967.65
ค่าใช้จ่าย	79,176.04	293,313.18	562,444.86	1,159,768.24	1,885,941.35	1,925,662.96
กำไรสุทธิ	265,402.25	760,863.64	2,259,174.05	2,520,117.86	2,683,197.84	3,074,304.69

4.1.2.3 วิเคราะห์การประกอบกิจการรถแท็กซี่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายหรือไม่

การประกอบกิจการรถแท็กซี่ในรูปแบบกิจการสหกรณ์ ถ้าการประกอบกิจการไม่ได้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายสหกรณ์ ซึ่งวัตถุประสงค์ของกฎหมายสหกรณ์ คือ การจัดตั้งสหกรณ์เพื่อประกอบธุรกิจรถแท็กซี่ ก็เพื่อที่จะให้เกิดการรวมกลุ่มกันของผู้ประกอบอาชีพขับรถแท็กซี่ ที่จะมาร่วมกันช่วยประกอบธุรกิจ และช่วยกันยกระดับความสามารถในการประกอบกิจการของเหล่าสมาชิก ให้สามารถที่จะมีรถแท็กซี่เป็นของตนเองได้ แต่ปรากฏว่าการจัดตั้งสหกรณ์ดังกล่าวเป็นการจัดตั้งขึ้นของเหล่าผู้ประกอบการที่เป็นเจ้าของรถแท็กซี่ หรือ เหล่านายทุนที่มาอาศัยข้อได้เปรียบของการดำเนินการในรูปสหกรณ์ ที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะรายได้ค่าจ้าง ค่าเช่าเป็นรายกะหรือรายวัน หรือกรณีสหกรณ์ให้เช่าซื้อรถแท็กซี่ ค่าซ่อมบำรุง ค่าเบี้ยประกันภัย และค่าบริการจัดการ ในการประกอบกิจการสหกรณ์ที่จัดตั้งกองทุนประกันภัยและกองทุนซ่อมบำรุง โดยเรียกเก็บเงินค่าบำรุงกองทุนจากสมาชิกสหกรณ์ สหกรณ์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะไม่เข้าลักษณะ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร” เนื่องจากเป็น นโยบายของรัฐบาลเพื่อจะส่งเสริมกิจการสหกรณ์

ผู้เขียนเห็นว่าการแก้ไขปรับปรุงระบบธุรกิจรถแท็กซี่ให้มาใช้ นโยบายแท็กซี่เสรีที่จะไม่มีการจำกัดจำนวนของรถแท็กซี่ และมีหลักสำคัญๆว่าบุคคลธรรมดาสามารถมีรถแท็กซี่ที่จดทะเบียนในชื่อของตน ได้คนละหนึ่งคันเท่านั้นส่วนผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล สามารถที่จะยื่นคำร้องขอจดทะเบียนรถแท็กซี่จำนวนเท่าใดก็ได้ แล้วแต่จะร้องขอกับทางกรมการขนส่งทางบก แต่จะต้องนำรถยนต์มาลงทะเบียนตามกำหนดเวลาที่ทางกรมการขนส่งทางบกกำหนดไว้มิฉะนั้นจำนวนรถแท็กซี่ที่ยังไม่ได้ทำการจดทะเบียน จะถือว่าสละสิทธิ์และไม่สามารถนำเอาจำนวนดังกล่าวมาจดทะเบียนได้อีก แต่อย่างไรก็ตามทางนิติบุคคลก็สามารถที่จะดำเนินการร้องขอ

¹³ ครอบรอบ 6 ปี สหกรณ์แท็กซี่สุวรรณภูมิ จำกัด. หน้า 19.

จดทะเบียนเพิ่มเติมได้อีกด้วยหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงทำให้มีผู้เห็นช่องทางที่จะใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว เพื่อที่จะเพิ่มจำนวนรถแท็กซี่ของคนให้มากกว่าที่จะดำเนินการในลักษณะบุคคลธรรมดา และจากการใช้ช่องทางดังกล่าวในการประกอบกิจการรถแท็กซี่ในเขตกรุงเทพมหานคร แต่วัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ต้องการให้ผู้ประกอบการหรือ ผู้ประกอบอาชีพขับรถแท็กซี่มีการร่วมกันประกอบกิจการ เพื่อที่จะได้ช่วยกันประกอบการแต่การร่วมเข้ากลุ่มเป็นสมาชิกของเจ้าของรถแท็กซี่ มีสาเหตุมาจากต้องการใช้ชื่อของนิติบุคคลนั้น เพื่อตนจะได้สามารถมีรถแท็กซี่ในความครอบครองได้มากขึ้นเมื่อทางเจ้าของรถแท็กซี่ได้ดำเนินการจดทะเบียนรถแท็กซี่เป็นที่เรียบร้อยแล้ว ก็จะนำรถแท็กซี่คันดังกล่าวไปดำเนินการเอง โดยทางนิติบุคคลที่ตนเป็นสมาชิกก็ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกันในการดำเนินกิจการ ของเจ้าของรถแท็กซี่ที่เป็นของตนแต่อย่างใด ถึงแม้ว่าในการเข้าเป็นสมาชิกกับทางนิติบุคคลต่างๆจะมีการกำหนดกฎระเบียบที่ผู้เข้าร่วมเป็นสมาชิกจะต้องปฏิบัติตาม แต่ในความเป็นจริงแล้วส่วนใหญ่ทางนิติบุคคลที่เป็นต้นสังกัด ก็ไม่ได้เข้ามากำกับดูแลเจ้าของรถแท็กซี่ที่เป็นสมาชิกแต่อย่างใดจะมีก็แต่เพียงทางสมาชิกจะต้องจ่ายค่าบำรุงนิติบุคคลตามที่ได้ตกลงกันไว้ และไม่ได้มีการร่วมกันประกอบแต่อย่างใด ผู้เขียนเห็นว่าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวเป็นนายทุนหรือเจ้าของรถแท็กซี่

ความเห็นของผู้ขับรถแท็กซี่รับจ้างรายหนึ่ง ให้ความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้ คือรถที่เขาเช่าจดทะเบียนเป็นสหกรณ์ แต่ตัวเขาเป็นผู้เช่ามิได้เป็นสมาชิกสหกรณ์ใดสหกรณ์หนึ่งเลย แม้จะได้ขับรถแท็กซี่เป็นอาชีพมากกว่า 30 ปี เห็นได้ว่าสหกรณ์แท็กซี่ที่มีมากมาย วิ่งรถเคลื่อนเมืองก็เป็นสหกรณ์ของนายทุน รวมญาติพี่น้องเพื่อนฝูงกันเข้าให้ครบจำนวนตามกฎหมายกำหนดก็สามารถจดทะเบียนเป็นสหกรณ์บริการได้ แต่ความจริงก็คือ กลุ่มนายทุนผู้ให้เช่ารถนั่นเอง เนื่องจากคนจนไม่อาจจะหาเงินมาวางล่วงหน้าเป็นค่าเช่าซื้อรถใหม่ได้ แล้วค่อยรวมตัวกันเป็นสหกรณ์บริการตามวัตถุประสงค์ของรัฐบาล ก็เนื่องด้วยทุกบริษัทผู้ขายรถเรียกเงินวางล่วงหน้าสูงถึงคันละ 200,000 กว่าบาท และบังคับให้ผ่อนชำระเดือนละ 20,000 บาท เกินกำลังผู้หาเข้ากินค่าจะหาเงินมาเช่าซื้อรถได้โดยผู้ประกอบการค้ารถยนต์ก็ให้เหตุผลว่าผู้ประกอบการขับรถแท็กซี่มีรายได้ไม่แน่นอน จึงต้องเรียกเงินล่วงหน้าสูง และให้ผ่อนชำระในอัตราที่สูง¹⁴

4.1.2.4 วิเคราะห์กรณีมาตรา 39(3) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นปัญหาช่องว่างของกฎหมายหรือไม่

เมื่อพิจารณาจากลักษณะช่องว่างแห่งกฎหมาย ช่องว่างแห่งกฎหมาย หมายถึงกรณีไม่มีกฎหมายลายลักษณ์อักษรหรือกฎหมายจารีตประเพณีที่จะนำไปปรับข้อเท็จจริงได้ โดยช่องว่างแห่งกฎหมายเกิดขึ้นได้ 2 กรณี ดังนี้คือ

¹⁴ ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://www.naewna.com/news.asp?id=78840>.

1) ผู้ร่างกฎหมายไม่นึกว่าจะมีช่องว่างแห่งกฎหมาย ซึ่งอาจจะเป็นเพราะเหตุดังนี้

(1) ผู้ร่างกฎหมายสามารถที่จะนึกถึงช่องว่างแห่งกฎหมายได้ แต่นึกไม่ถึงว่าจะมีช่องว่างแห่งกฎหมายเกิดขึ้น อันเป็นความบกพร่องของผู้ร่างกฎหมายเอง

(2) ผู้ร่างกฎหมายไม่สามารถคิดถึงช่องว่างแห่งกฎหมายนั้นได้ เพราะไม่มีเหตุการณ์อันทำให้ช่องว่างนั้นเกิดขึ้น

2) ผู้ร่างกฎหมายคิดถึงช่องว่างแห่งกฎหมายนั้นได้ แต่เห็นว่ายังไม่สมควรจะบัญญัติให้ตายตัวเพราะยังไม่มีพิจารณาปัญหานั้นอย่างเพียงพอ จึงปล่อยช่องว่างแห่งกฎหมายนั้นทิ้งไว้

เมื่อพิจารณาจากลักษณะของช่องว่างของกฎหมาย เห็นว่าบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 39(3) น่าจะเป็นช่องว่างของกฎหมาย ผู้ร่างกฎหมายคิดถึงช่องว่างแห่งกฎหมายนั้นได้ แต่เห็นว่ายังไม่สมควรจะบัญญัติให้ตายตัวเพราะยังไม่มีพิจารณาปัญหานั้นอย่างเพียงพอ จึงปล่อยช่องว่างแห่งกฎหมายนั้นทิ้งไว้ โดยเห็นว่าเป็นเจตนาที่จะช่วยเหลือให้มีการรวมกลุ่มประกอบกิจการในรูปแบบสหกรณ์ ซึ่งสมาชิกส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้น้อย

4.1.2.5 ศึกษาเปรียบเทียบกับ มูลนิธิ และสมาคม

มูลนิธิหรือสมาคมเป็นวิสาหกิจที่มีได้มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรมาแบ่งปันกันระหว่างสมาชิก ก่อนปี 2525 มูลนิธิหรือสมาคมจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่เมื่อเกิดกรณีความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีขึ้น จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเช่น ก่อนปี 2525 นั้น บนถนนพระราม 4 ผังตรงข้ามสวนลุมพินีมีอาคารสำนักงานอยู่ 2 อาคาร อาคารแรกเป็นอาคารให้เช่าของบริษัท โรงแรม ค. จำกัด อาคารนี้จะอยู่ติดกับโรงแรม ค. อีกอาคารหนึ่งอยู่ห่างออกไปประมาณ 50 เมตร เป็นอาคารให้เช่าของมูลนิธิแห่งหนึ่ง อาคารให้เช่าของมูลนิธินี้เก็บค่าเช่าต่ำกว่าอาคารให้เช่าของบริษัท โรงแรม ค. จำกัด เพราะอาคารให้เช่าของโรงแรม ค. จำกัดนั้นค่าเช่าต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากผู้ประกอบการคือบริษัทโรงแรม ค. จำกัด แต่อาคารให้เช่าของมูลนิธินี้ค่าเช่าไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะเป็นมูลนิธิ ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงเก็บค่าเช่าได้ต่ำกว่าและมีกำไรมากกว่า เมื่อเป็นเช่นนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อบริษัทโรงแรม ค. จำกัด และทำให้รัฐบาลเก็บภาษีจากค่าเช่าอาคารมูลนิธิไม่ได้ ทั้งนี้ประกอบกิจการอาคารให้เช่าเป็นทางค้าหากำไรเหมือนกัน และไม่ใช่ว่าเฉพาะ 2 กิจการนี้เท่านั้น ยังมีกิจการอีกเป็นจำนวนมากที่จดทะเบียน เป็นมูลนิธิหรือสมาคมเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีด้วยเหตุดังกล่าว จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทวิเคราะห์ศัพท์ของคำว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในปี 2525 ให้หมายความรวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมด้วย (พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 14 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2525 เป็นต้นมา)

อย่างไรก็ตาม ยังคงมีมูลนิธิหรือสมาคมที่ตั้งขึ้นมาโดยไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไร จึงมีข้อยกเว้นให้มูลนิธิหรือสมาคมที่มีประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นองค์การสาธารณกุศล ไม่ถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในปัจจุบันมีอยู่ประมาณ 600 แห่ง ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นองค์การสาธารณกุศล เช่น มูลนิธิสายใจไทย มูลนิธิร่วมกตัญญู มูลนิธิป่อเต็กตึ๊ง สมาคมวางแผนครอบครัวแห่งประเทศไทย มูลนิธิหรือสมาคม 600 กว่าแห่งนี้ไม่ถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ฉะนั้นจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในกรณีสหกรณ์เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย แต่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ประกอบกับกิจการรณแท็กซี่ประเภทนิติบุคคล สามารถประกอบกิจการในรูปแบบสหกรณ์รณแท็กซี่ได้ ผู้ประกอบกิจการรณแท็กซี่ ก็จะเลือกประกอบกิจการในรูปแบบสหกรณ์เพื่อสิทธิประโยชน์ทางภาษี ดังเช่นกรณีที่เกิดขึ้นกับมูลนิธิหรือสมาคม จนต้องมีการแก้ไขกฎหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

4.1.2.6 วิเคราะห์การประกอบกิจการรณแท็กซี่ในรูปแบบสหกรณ์เป็นการวางแผนภาษี เลี่ยงภาษี และหนีภาษี

เมื่อพิจารณาจากลักษณะของ การวางแผนภาษีการวางแผนภาษีอากรคืออะไร อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความหมายว่าการวางแผนภาษีอากรคือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องการทำให้ไม่ต้องชำระภาษีหรือการทำให้เสียภาษีน้อยที่สุด โดยวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย การวางแผนภาษีอากร ต้องกระทำก่อนเริ่มต้นประกอบธุรกิจ และเมื่อจะเลิกประกอบธุรกิจก็ต้องมีการวางแผนภาษีอากรด้วย¹⁵

การหลบหนีภาษีอากร หมายถึง การไม่เสียภาษีอากร หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรตามกฎหมายกำหนดไม่ว่าจะเจตนา หรือเพิกเฉย หรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ เช่น ไม่ยื่นแบบแสดงรายการยื่นรายการไม่ครบถ้วน การลงบัญชีรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริง การหลบหนีภาษีอากรจะมีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความสมัครใจเสียภาษี ระบบภาษีอากรเป็นธรรมสำหรับประชาชนทั่วไป การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ บทลงโทษของกฎหมายภาษีอากร

การหนีภาษีเป็นคำที่ใช้กันในประเทศไทยมาเป็นเวลานานและในประมวลรัษฎากรมีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 37 ซึ่งสรุปลักษณะสำคัญบางประการของการหนีภาษีไว้ว่า

¹⁵ ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://www.thaiboss.com/article/tax1.php>.

ผู้เสียภาษีนั่นจงใจ หรือรู้อยู่แล้วว่าการกระทำของตนเป็นการละเมิดกฎหมาย และมีผลให้เสียภาษีต่ำกว่าที่ควรจะเป็น¹⁶

การเลี่ยงภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีอากรอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายหรือความคลุมเครือของกฎหมายเพื่อทำให้เสียภาษีน้อยลง โดยมีได้กระทำผิดกฎหมาย รวมถึงการเข้าทำธุรกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งเพื่อให้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายหนึ่งนั้น

อาจารย์สิทธิพงษ์ ศรีสอาด กล่าวว่า การเลี่ยงภาษีนั่นหมายถึงการลดภาระภาษีด้วยวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายซึ่งไม่ได้ตรงตามความเป็นจริงและได้วางแผนไว้ล่วงหน้าแล้ว โดยไม่มีวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากการได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีอากร ส่วนการหลบภาษีหมายถึง ความพยายามใด ๆ ที่จะหลุดพ้นจากภาระภาษีด้วยวิธีที่ผิดกฎหมาย¹⁷

จากของลักษณะการวางแผนภาษี, เลี่ยงภาษี และหนีภาษี แล้วผู้เขียนเห็นว่าถ้าการที่กลุ่มนายทุนหรือเจ้าของอู่แท็กซี่ โดยการรวมกลุ่มกันประกอบการในรูปแบบนิติบุคคลสหกรณ์เพื่ออาศัยข้อได้เปรียบในการประกอบการของนิติบุคคลทั้งจำนวนลดแท็กซี่ที่มีได้มากกว่าบุคคลธรรมดา และการได้รับยกเว้นภาษีในกรณีสหกรณ์เท่านั้น โดยไม่ได้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย ไม่ใช่สหกรณ์บริการ โดยเนื้อหาที่แท้จริง น่าจะเป็นการเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากการเลี่ยงภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีอากรอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายหรือความคลุมเครือของกฎหมายเพื่อทำให้เสียภาษีน้อยลง โดยมีได้กระทำผิดกฎหมาย นอกจากนี้ยังรวมถึงการเข้าทำธุรกรรมรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งเพื่อให้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายหนึ่งนั้น

¹⁶ เสาวคนธ์ มีแสงและจิตรา ณีสะนันท์.(2551). การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ. สรรพากรสาส์น, 55(2)หน้า 53-69.

¹⁷ สุทธิพงษ์ ศรีสอาด. (2541). กฎหมายต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีของออสเตรเลีย. เอกสารภาษีอากร, หน้า 193-199.

4.1.3 สาเหตุของปัญหา

การจัดเก็บภาษีโดยให้ความสำคัญกับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรม¹⁸ ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้นเกิดขึ้น จากความไม่แน่นอนในการกำหนดภาระภาษีเงินได้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีโดยให้ความสำคัญกับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีโดยมิได้ คำนึงว่าภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากรูปแบบการกระทำหนึ่งนั้นจะสะท้อนถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่ แท้จริงหรือไม่ ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องนั้นก็ได้อ้างแนวทางว่า “รูปแบบ” เป็นสิ่งที่ใช้กำหนดภาระภาษี มิใช่ “เนื้อหาหรือสาระสำคัญ” ของการเข้าทำธุรกรรมแต่อย่างใด ดังนั้น ภาระภาษีจึงอาจเปลี่ยนแปลงขึ้นอยู่กับการรูปแบบการดำเนินการที่ผู้เสียภาษีกำหนดขึ้น และ เนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทยังได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน ในแง่ของรายจ่ายที่ยอมให้หัก ค่าลดหย่อน ภาษีหัก ณ ที่จ่าย อัตราภาษีสุดท้าย หรือทั้งรูปแบบของหน่วยภาษีนอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายจำนวนหนึ่งให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับการดำเนินการที่เข้า องค์ประกอบหนึ่งๆ ซึ่งการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันดังกล่าวนี้ย่อมเป็นเหตุจูงใจให้ผู้เสียภาษีเลือกใช้ รูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้ได้มาซึ่ง ผลประโยชน์ทางภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้นั้น

ลักษณะของธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ในการดำเนินการเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือ เสียภาษีน้อยลง หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้นั้น อาจแยก พิจารณาได้เป็นสองลักษณะด้วยกัน ได้แก่ การดัดแปลงรูปแบบของการเข้าทำธุรกรรมเพื่อที่จะ เปลี่ยนแปลงภาระภาษีหากแต่ยังคงไว้ซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายหนึ่ง นั้น

เมื่อนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับกิจการรถแท็กซี่ในเขตกรุงเทพมหานคร มีการ จดทะเบียนกิจการในรูปแบบบริษัทจำกัด, บริษัทจำกัด(มหาชน), ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือสหกรณ์ เป็น การประกอบกิจการในรูปแบบนิติบุคคลเหมือนกัน แตกต่างกันเพียงกฎหมายที่ใช้ในการจัดตั้ง นิติบุคคล ซึ่งบริษัทจำกัด, บริษัทจำกัด(มหาชน), ห้างหุ้นส่วนจำกัด จัดตั้งตามประมวลกฎหมาย แห่งและพาณิชย์ ในส่วนสหกรณ์จัดตั้งตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ แต่มีภาระภาษีต่างกัน ผู้เขียนเห็นว่าอาจมีการใช้ช่องทางนี้เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้นั้น ซึ่งไม่เป็นไปตาม หลักภาษีอากรที่ดี ในเรื่องดังต่อไปนี้

¹⁸ เกรียงเดช มาจำเนียร(2542). มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. หน้า 91.

หลักความเป็นธรรม เป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษี ฉะนั้นระบบภาษีที่ดีจึงต้องมีความเป็นธรรม ทั้งในระหว่างรัฐบาลผู้จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี รวมทั้งระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีด้วยกันด้วย

หลักความแน่นอน (Certainty) คือ หลักที่ว่า การเก็บภาษีที่ต้องวางหลักและกฎเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจน เพื่อให้ผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง เช่น ใครบ้างเป็นผู้มีภาระต้องเสียภาษีให้เหมาะสม เช่น กำหนดช่วงเวลาเสียภาษีในช่วงที่ผู้เสียภาษีมีรายรับเข้ามาในช่วงเวลานั้น สถานที่ชำระหนี้ต้องมีทางคมนาคมที่สะดวก รูปแบบเอกสารการชำระหนี้ต้องเรียบง่ายไม่ยุ่งยาก เข้าใจและปฏิบัติได้สะดวก

หลักอำนาจรายได้ให้แก่รัฐ (Productivity) เนื่องจากรัฐมีหน้าที่ในการพัฒนาในทุก ๆ ด้าน ให้เจริญก้าวหน้าเทียบทันกับนานาประเทศ จึงจำเป็นต้องหารายได้ เพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้น ระบบภาษีจึงควรเป็นระบบภาษีที่นำรายได้สูงให้แก่รัฐ จึงควรมีลักษณะดังนี้ เป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้าง คือ ต้องครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก ขณะเดียวกับฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ด้วย เป็นภาษีที่มีอัตราภาษีก้าวหน้าเป็นระบบที่เพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ โดยเก็บภาษีในอัตราสูงขึ้นจากรายได้ที่สูงขึ้นตามหลักความเป็นธรรม

4.2 ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการรถแท็กซี่

4.2.1 ปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในกรณีนี้จะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีผู้เป็นเจ้าของรถหรือเจ้าของรถแท็กซี่ ที่ไม่ได้ประกอบกิจการในรูปนิติบุคคลประกอบกิจการรถแท็กซี่เป็นการประกอบกิจการการขนส่งคนโดยสาร ในการจัดเก็บภาษีจากกิจการรถแท็กซี่ กรณีรถแท็กซี่เป็นของบุคคลธรรมดา ค่าจ้าง และค่าเรียกรถจากศูนย์วิทยุสื่อสาร ต้องจ่ายเพิ่มขึ้นให้กับคนขับ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(8) การขนส่งแห่งประมวลรัษฎากร และกรณีเจ้าของนำรถยนต์ไปให้บุคคลอื่นเช่า เงินได้จากค่าเช่าไม่ว่าจะเรียกค่าตอบแทนนั้นว่าอย่างไร เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(5) ค่าเช่าแห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับเป็นเงินได้ที่ไม่ได้รับการยกเว้นตามประมวลรัษฎากรต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กฎหมายกำหนด

4.2.1.1 ปัญหาผู้เช่ารถขับรับจ้าง

ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากกิจการรถแท็กซี่ ก็คือ ผู้มีเงินได้จากการประกอบกิจการไม่ยอมปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากร โดยผู้มีเงินได้ผู้ขับรถแท็กซี่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามบทบัญญัติ ส่วน 2 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้ขับรถแท็กซี่มีคุณสมบัติ

ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินประจำปี (มาตรา 56 วรรคแรก) ภายในเดือนมีนาคม ทุกๆปี กล่าวคือกรณีไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้ พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท และกรณีมีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท จากการศึกษาพบว่ากิจการรถแท็กซี่ที่ไม่มีกฎหมายกำหนดว่าต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังนั้นก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 ผู้ขับรถแท็กซี่ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายถ้ามีเงินได้ พึงประเมินตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป จะนำภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 ไปชำระพร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดก็ได้ ภาษีที่ชำระถือเป็นเครดิตของผู้ขับแท็กซี่ในการคำนวณภาษี (มาตรา 52 ทวิ) หรือในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ขับรถแท็กซี่ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 เมื่อได้ประเมินแล้วให้เจ้าพนักงานประเมินไปยังผู้ขับรถแท็กซี่ซึ่งผู้ขับรถแท็กซี่ต้องชำระภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ สำหรับภาษีที่ประเมินเรียกเก็บถือเป็นเครดิตภาษี (มาตรา 60 ทวิ และมาตรา 18 ทวิ)¹⁹ ผู้ประกอบกิจการไม่ยอมประเมินตนเองจากเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับ และไม่มากรอกแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษี จึงทำให้การจัดเก็บภาษีจากกิจการนี้ขาดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในด้านการบริหารจัดการแต่ผู้เขียนเห็นว่าผู้ประกอบกิจการในส่วนนี้เป็นบุคคลผู้มีรายได้น้อยประกอบกับต้องจ่ายค่าเช่าที่สูง ถ้าต้องมีภาระทางภาษีอีกก็จะเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ ผู้ประกอบอาชีพขับรถแท็กซี่ซึ่งปัจจุบันก็ลำบากอยู่แล้วแต่ผลประโยชน์เกิดกับนายทุนเจ้าของรถให้เช่าไม่ว่าจะเป็นสหกรณ์รถแท็กซี่หรือเจ้าของอุ้งรถแท็กซี่

4.2.1.2 ปัญหากิจการขายหรือให้เช่ารถแท็กซี่ที่ไม่มีสถานประกอบการที่ถาวร

ผู้ประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการรถแท็กซี่มีทั้งบุคคลที่เช่าขับ หรือซื้อรถจากสหกรณ์หรือบริษัทรถแท็กซี่แล้วนำมาขายต่อหรือให้เช่า โดยบางคนมีรถเป็นจำนวนมากแต่ก็ไม่ได้จัดตั้งเป็นสถานประกอบการที่ถาวร โดยจะเป็นการรู้จักกันของผู้เช่ากับผู้ประกอบการ เช่น การนำรถไปจอดตามปั้มน้ำมัน ปั้มน้ำดื่ม ซึ่งมีจำนวนมากในเขตกรุงเทพมหานคร

¹⁹ สันธนะ ประยูรรัตน์.(2541). แนวทางจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการให้บริการรถจักรยานยนต์รับจ้าง:ศึกษาเฉพาะพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง.หน้า 234.

4.2.1.3 ปัญหาการให้เช่ารถแท็กซี่ที่ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือ

ผู้ประกอบการให้เช่ารถแท็กซี่กับผู้เช่าขับรับจ้างไม่ได้ทำหลักฐานเป็นหนังสือ ทำให้ไม่มีหลักฐานในการตรวจสอบ เพื่อกำหนดรายได้ของผู้ประกอบการ เพื่อประเมินภาษีอากร ในกรณีผู้ประกอบการประเภทดังกล่าวไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร

4.2.1.4 ปัญหากิจการรถแท็กซี่จดทะเบียนในรูปแบบคณะบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลถือว่าเป็นองค์กรในการประกอบกิจการรูปแบบหนึ่ง แต่ในทางปฏิบัติรูปแบบองค์กรนี้ไม่ได้รับความนิยมนเท่าที่ควรเพราะในการประกอบกิจการโดยใช้รูปแบบองค์กรนี้ ถ้าเกิดการผิดพลาดในการประกอบกิจการขึ้นมาผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบภายนอกแบบไม่จำกัดจำนวน อีกทั้งถ้าเกิดการฟ้องล้มละลายขึ้นมาผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนก็จะถูกฟ้องละลายไปด้วย (เป็นจำนวนร่วมกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในคดีล้มละลาย) ซึ่งไม่เหมือนกับการประกอบกิจการในรูปแบบบริษัท จำกัดที่ผู้ประกอบการ คือผู้ถือหุ้นรับผิดชอบเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งไม่ครบมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ อีกทั้งในคดีล้มละลายเวลาบริษัทถูกฟ้องล้มละลายผู้ถือหุ้นก็ไม่ถูกฟ้องล้มละลายหรือตกเป็นจำนวนร่วมกับบริษัทด้วย

แต่สำหรับในทางภาษีแล้วห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะผู้ที่ประกอบวิชาชีพอิสระเช่น แพทย์ วิศวกร ทนายความ ดารา นักร้อง นักแสดง ก็ได้นำหน่วยภาษีหน่วยนี้มาใช้ในการวางแผนภาษีด้วยการจัดตั้งคณะบุคคลขึ้นมาเพื่อกระจายรายได้หรือนำมารับรายได้ต่างๆ แยกต่างหากจากผู้ที่มีเงินได้ เนื่องจากถ้าตนเองรับเงินได้แต่เพียงผู้เดียวหรือหน่วยภาษีหน่วยเดียวก็จะทำให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีเงินสูง เนื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า อัตราร้อยละ 10-37 ถ้าหน่วยภาษีใดมีเงินได้มากก็จะเสียภาษีในอัตราที่สูงซึ่งแน่นอนผลที่ตามมาก็คือท่านต้องเสียภาษีมากตามไปด้วย ดังนั้นผู้ที่มีเงินได้ทั้งหลายจึงวางแผนภาษีด้วยการกระจายเงินได้ ด้วยการแตกหน่วยภาษีออกไป โดยใช้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลกันเป็นอย่างมาก

1) ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล²⁰

(1) ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเพื่อทำกิจกรรมร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรที่จะได้รับจากการทำกิจการ โดยผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบหนี้สินของห้างหุ้นส่วนโดยไม่จำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญมี 2 ประเภท คือ

²⁰ บริษัท ไอ เอ็ม บัคส์ จำกัด. (2550). บริหารภาษีเงินได้อย่างผู้รู้ด้วยตนเอง. หน้า 124.

1. ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลซึ่งต้องไปจดทะเบียนต่อกระทรวงพาณิชย์และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียนต่อกระทรวงพาณิชย์และเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นในกรณีนี้ “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้จดทะเบียนซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เหมือนกับบุคคลธรรมดาทั่วไป

2) คณะบุคคล คือ การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงทำกิจการร่วมกัน แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรที่ได้รับจากการทำกิจกรรมนั้น ซึ่งตรงกันข้ามกับวัตถุประสงค์ของห้างหุ้นส่วนสามัญ เช่น ชมรมศิษย์เก่าคณะนิติศาสตร์ ที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อรับเงินบริจาคแล้วนำมาเป็นทุนการศึกษาให้กับนักเรียนรุ่นน้อง เป็นต้น แต่ในทางปฏิบัติแล้วในปัจจุบันมีผู้จัดตั้งคณะบุคคลขึ้นมาเพื่อทำการแสวงหากำไรนำมาแบ่งปันกันเป็นจำนวนมาก เพราะทำได้ง่ายโดยไม่จำเป็นต้องไปจดทะเบียนต่อกระทรวงพาณิชย์ (ถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนจะจดทะเบียนหรือไม่จดทะเบียนก็ได้แต่บุคคลทั่วไปเข้าใจผิดตลอดว่าต้องจดทะเบียนเท่านั้นจึงทำให้คิดไปว่าการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนยุ่งยากมากกว่าการตั้งคณะบุคคล) เพียงไปทำการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรก็สามารถใช้ประโยชน์จากหน่วยภาษีหน่วยนี้ได้แล้ว จึงทำให้ปัจจุบันไม่ว่าจะเรียกว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” หรือ “คณะบุคคล” ก็มีความหมายอย่างเดียวกัน คือ การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกันเพื่อทำกิจกรรมร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรที่จะได้รับจากการทำกิจการ

หน่วยภาษีหน่วยนี้กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษีถ้ามีเงินได้ในปีที่ผ่านไม่เกิน 30,000 บาท โดยให้ผู้ที่หุ้นส่วนผู้จัดการหรือผู้ที่มีอำนาจกระทำการแทนคณะบุคคลเป็นผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนหรือในนามของคณะบุคคล แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมกันรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระเสมือนเป็นหนี้ภาษีร่วมกันคณะบุคคลต้องทำกิจการร่วมกันจริงๆ (ต้องสมเหตุสมผล) การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้น ผู้มีเงินได้ หนึ่งคนจะทำการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลจำนวนเท่าไรก็ได้โดยในทางกฎหมายแล้วไม่มีการจำกัดแต่อย่างใดขอเพียงแต่ให้มีการร่วมกันทำงานหรือกิจการกันจริงๆ และร่วมรับผิดชอบในกิจการของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มีใจตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลกัน โดยการยืมชื่อผู้อื่นมาเพื่อรองรับการกระจายรายได้ในทางภาษีแต่เพียงอย่างเดียว โดยมีได้มีการทำกิจการร่วมกัน ซึ่งในทางกฎหมายแล้วถ้ามิได้มีการร่วมกันทำงานกันจริงๆ ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่เกิดขึ้นก็จะไม่มีสภาพเป็นหน่วยภาษีที่เกิดขึ้นใหม่ตามกฎหมายแต่อย่างใด เนื่องจากการแสดงเจตนาตรงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 วรรค 1) ซึ่งจะทำให้ท่านไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีเพราะไม่เกิดหน่วยภาษีขึ้นมาใหม่และยังอาจถูกประเมินภาษีอีกด้วย

3) คณะบุคคลต้องมีชื่อเป็นเจ้าของร่วมกัน

แต่ก็มีบางกรณีที่ยังหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่จำเป็นต้องทำกิจกรรมร่วมกันเพราะโดยสภาพแล้วไม่มีการทำงานร่วมกัน เพียงแต่มีชื่อเป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือมีชื่อปรากฏในหลักฐานที่แสดงสิทธิก็เพียงพอแล้ว เช่น การวางแผนภาษีเรื่องรายได้จากค่าเช่าโดยนำชื่อบุคคลอื่นซึ่งจริงๆ แล้วไม่ได้จ่ายเงินซื้อที่ดิน มาใส่ในโฉนดที่ดินหรือการวางแผนภาษีในเรื่องดอกเบี้ยด้วยการฝากเงิน โดยนำชื่อของบุตรหรือบิดามารดาซึ่งไม่ใช่เจ้าของเงินมาร่วมเป็นเจ้าของบัญชี

4) การจัดตั้งคณะบุคคลที่มีนิติบุคคลได้ไม่จำกัด

คือ ผู้มีเงินได้หนึ่งคนสามารถจัดตั้งคณะบุคคลที่มีนิติบุคคลเพื่อมาทำการกระจายรายได้ก็คณะก็ได้ไม่มีกฎหมายต้องห้ามแต่อย่างใด

5) ตัวอย่างคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

1. เลขที่หนังสือ : กค 0706/5637 วันที่ 11 กรกฎาคม 2548

ข้อหารือ : นาย ว. ได้จัดตั้งคณะบุคคลชื่อ “คณะบุคคลโดยนาย ว. หรือ ค.ช.จ” และได้ขอมิเลขประจำตัวผู้เสียอากร ประกอบกิจการรับทำบัญชี คณะบุคคลฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 ขอคืนภาษี สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร แจ้งว่า คณะบุคคลฯ ไม่สามารถรับทำบัญชีได้ และให้นำเงินได้จากการทำบัญชีดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีกับเงินได้ประเภทเงินเดือนของ นาย ว. นาย ว. จึงขอความเป็นธรรมในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีดังกล่าว โดยให้เหตุผลว่า กฎหมายมิได้กำหนดว่าผู้ร่วมในคณะบุคคลต้องมีความรู้ความสามารถในด้านเดียวกันหรือเท่าเทียม แม้ ค.ช.จ. จะมีอายุย่างเข้า 12 ปี และเรียนอยู่ชั้นประถมศึกษาปีที่ 6 แต่ก็มีรู้ความสามารถในการใช้คอมพิวเตอร์เป็นอย่างดี โดยลักษณะงานที่ได้รับมอบหมายให้ ค.ช.จ. ช่วยปฏิบัติการสนับสนุนการดำเนินงานกิจการของคณะบุคคล ได้แก่ จัดเตรียมและพิมพ์ใบเสร็จรับเงินให้กับลูกค้า และเป็นผู้ลงนามในฐานะเป็นผู้รับเงินของสำนักงานบัญชี ค้นหาและสั่งพิมพ์พิมพ์ประกาศและคำสั่งของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และกรมสรรพากรที่ได้แจ้งทาง Internet นำเอกสารของลูกค้าไปถ่ายเอกสารและทำหน้าที่รับและส่ง E-mail จัดเก็บเอกสารเข้าแฟ้ม และอื่นๆ เป็นต้น นาย ว. ขอทราบแนวปฏิบัติในการเสียภาษีที่ถูกต้องของคณะบุคคลฯ ดังนี้

(1) คณะบุคคลโดยนาย ว.หรือ ค.ช.จ.เป็นคณะบุคคลถูกต้องหรือไม่

(2) คณะบุคคลฯ สามารถประกอบกิจการการรับทำบัญชีได้หรือไม่ ถ้าทำได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอย่างไร

(3) คณะบุคคลฯ สามารถประกอบกิจการมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ประเภทใดบ้าง

คำวินิจฉัย

(1) กรณีตาม (1) การประกอบกิจการร่วมกันในฐานะของคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากรจะต้องเป็นกรณีที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน โดยในการประกอบกิจการในฐานะคณะบุคคลนั้นจะต้องร่วมกันประกอบกิจการตามความเป็นจริงและร่วมกันรับผิดชอบในกิจการของคณะบุคคลนั้นและเงินได้ที่ได้รับการประกอบกิจการจะต้องเป็นของคณะบุคคลด้วย

(2) กรณี (2) และ (3) คณะบุคคลมีสิทธิประกอบกิจการใดก็ได้เว้นแต่โดยสภาพของหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำนั้นคณะบุคคลไม่อาจกระทำได้ เช่น การรับจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น และในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของคณะบุคคลนั้นตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำวินิจฉัยนี้เห็นได้ว่าทางกรมสรรพากรเหมือนจะไม่ยอมรับการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลโดยเพียงนำชื่อของเด็กมารวมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลเพราะดูจากข้อเท็จจริงแล้วเป็นไปได้ยากที่เด็กอายุ 12 ปี จะมาช่วยทำบัญชีให้กับลูกค้าเป็นผู้ลงนามในฐานะเป็นผู้รับเงินของสำนักงานบัญชี ค้นหาและสั่งพิมพ์ประกาศและคำสั่งของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า และกรมสรรพากรที่ได้แจ้งทาง Internet นำเอกสารของลูกค้าไปถ่ายเอกสารและทำหน้าที่รับและส่ง E-mail

ประเด็นปัญหา ก็คือ การใช้คณะบุคคลเป็นเครื่องมือในการวางแผนภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง

การประกอบกิจการรุดแท็กซี่สามารถดำเนินการได้หลายรูปแบบ เช่น การประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดา การจดทะเบียนในรูปห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด การจัดตั้งขึ้นในรูปสหกรณ์ ซึ่งแต่ละประเภทมีภาระทางภาษีอากรต่างกันเป็นผลมาจากนโยบายของรัฐบาลที่จะส่งเสริมการประกอบกิจการบางประเภทที่เห็นว่าจะเป็นประโยชน์ต่อประชาชนและประเทศ โดยการออกกฎหมายมาบังคับหรือยกเว้นในการชำระภาษีอากร แต่เมื่อกฎหมายมีช่องว่างก็就会有การอาศัยช่องว่างของกฎหมายวางแผนภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ซึ่งอาจจะไม่ปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย ในกรณีการประกอบกิจการรุดแท็กซี่ในเขตกรุงเทพมหานคร ก็มีการอาศัยช่องว่างของกฎหมายในกรณีหน่วยภาษีเงินได้แบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล โดยการสมัครเป็นสมาชิก สหกรณ์รุดแท็กซี่หรือบริษัท แล้วสามารถซื้อรุดแท็กซี่ได้ไม่จำกัดจำนวนโดยไม่ต้องไปจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล แล้วนำรุดแท็กซี่มาให้เช่าหรือขายให้กับบุคคลที่ต้องการเช่าหรือซื้อ โดยรายได้จากการประกอบกิจการ ก็ยื่นในนามคณะบุคคลเพื่อจะให้เสียภาษีน้อยลง แต่แท้ที่จริงแล้วเป็นกิจการของคนคนเดียวก็คือพวคนายทุน หรือเจ้าของอู่แท็กซี่ ถ้าการจัดตั้งคณะ

บุคคลเพื่อประโยชน์ทางภาษีเท่านั้นไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายประกอบกับยังไม่มีแนวทางของกฎหมายที่แน่นอนในการควบคุมการจัดตั้ง การกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการหักค่าลดหย่อนเพื่อให้เป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี

4.2.2 ปัญหาการกำกับดูแลกิจการรณแท็กซี่ในรูปแบบสหกรณ์

การประกอบกิจการรณแท็กซี่ในรูปแบบสหกรณ์ มีหน่วยงานของรัฐกำกับดูแลหลายหน่วยงาน เริ่มตั้งแต่การจัดตั้งอยู่ในการกำกับดูแลของกรมส่งเสริมสหกรณ์ เมื่อจะประกอบกิจการรณแท็กซี่ต้องจะมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบกิจการรณแท็กซี่ประเภทสหกรณ์ ต่อกรมการขนส่งทางบกและต้องปฏิบัติตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการรับจดทะเบียนสหกรณ์และรับจดทะเบียนข้อบังคับของสหกรณ์รณแท็กซี่ พ.ศ. 2547 ในส่วนของรายได้จากกิจการต้องอยู่ในการกำกับดูแลของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และกรมสรรพากร กรณีประกอบกิจการที่มีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อกิจการรณแท็กซี่ในรูปแบบสหกรณ์ เป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ มิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39(3) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล และอำนาจในการกำกับดูแล ตรวจสอบบัญชีของกิจการสหกรณ์ จะอยู่ในความดูแลของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ ตามมาตรา 17 พระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ.2542²¹ หรือเชิญสมาชิกของสหกรณ์มาชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสหกรณ์ หรือส่งเอกสารเกี่ยวกับการดำเนินงาน หรือรายงานการประชุมของสหกรณ์ได้และยังให้ผู้ตรวจการสหกรณ์ มีอำนาจหน้าที่ ตรวจสอบกิจการและฐานะการเงินของสหกรณ์²²

ประเด็นปัญหาก็คือ กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบกิจการและฐานะการเงินของสหกรณ์ ได้เนื่องจากอำนาจในการเข้าไปตรวจสอบเอกสารหลักฐานทางบัญชี จะอยู่ในความดูแลของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ กรมสรรพากรทำได้คือการทำหนังสือถึงอธิบดีกรมส่งเสริมสหกรณ์ เพื่อขอความร่วมมือให้ช่วยกันตรวจสอบการดำเนินธุรกรรมของสหกรณ์ ว่าดำเนินธุรกรรมตามวัตถุประสงค์ที่ขอจัดตั้งหรือไม่ รวมทั้งได้ดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนรวมของสมาชิกมากขึ้น

²¹ นายทะเบียนสหกรณ์ รองนายทะเบียนสหกรณ์ ผู้ตรวจการสหกรณ์ ผู้สอบบัญชี หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งนายทะเบียนสหกรณ์มอบหมาย มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้คณะกรรมการดำเนินการสหกรณ์ ผู้ตรวจสอบกิจการ ผู้จัดการ เจ้าหน้าที่ หรือเชิญสมาชิกของสหกรณ์มาชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของสหกรณ์ หรือส่งเอกสารเกี่ยวกับการดำเนินงาน หรือรายงานการประชุมของสหกรณ์ได้.

²² ยังให้ผู้ตรวจการสหกรณ์ มีอำนาจหน้าที่ ตรวจสอบกิจการและฐานะการเงินของสหกรณ์ เมื่อตรวจสอบแล้วให้เสนอรายงานการตรวจสอบต่อนายทะเบียนสหกรณ์.

เพียงใด หรือมีเจตนาหรือผลประโยชน์อื่นที่ต้องการหลบเลี่ยงการเสียภาษีหรือไม่ การที่มีหลายหน่วยงานที่กำกับดูแล จึงอาจกลายเป็นช่องว่างของกฎหมาย นำไปสู่การหลบเลี่ยงภาษีได้ เช่นเดียวกับการเลี่ยงภาษีของสหกรณ์การเกษตร ในการซื้อขายสินค้าเกษตร²³ ในต่างประเทศทั้งในประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา ได้มีการกำกับดูแลองค์กร มูลนิธิ สหกรณ์ เป็นพิเศษ เพื่อให้การทำงานของแต่ละองค์กรเป็นไปอย่างถูกต้องและไม่มีหลบเลี่ยงภาษี โดยที่อังกฤษมีหน่วยงานที่กำกับดูแลและตรวจสอบโดยตรง ขณะที่สหรัฐอเมริกา เจ้าหน้าที่สรรพากรจะเป็นผู้กำกับดูแลอย่างใกล้ชิด แต่ในส่วนของประเทศไทย ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นมีหลายหน่วยงานที่กำกับดูแล จึงอาจกลายเป็นช่องโหว่ให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีได้

นางสาวสุพัตรา ธนเสนีวัฒน์ อธิบดีกรมส่งเสริมสหกรณ์ ได้ระบุว่า มีบรรดาพ่อค้าแม่ค้าเป็นจำนวนมากได้อาศัยรูปแบบการจัดตั้งสหกรณ์ ซื้อขายสินค้าจากสมาชิก และสินค้าของตัวเองเพื่อรับสิทธิประโยชน์ โดยได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราร้อยละ 30 และยังใช้รูปแบบสหกรณ์เพื่อรับสิทธิประโยชน์ ในเรื่องการยกเว้นภาษีดอกเบี้ยเงินฝาก และภาษีเงินปันผล²⁴ หากกรมสรรพากร และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ไม่ร่วมมือกันอาจก่อให้เกิดปัญหาได้ จึงควรมีการศึกษาปรับปรุงบัญญัติที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งสหกรณ์ ให้ได้รับการสนับสนุนเรื่องรายได้ และยกเว้นภาษีแตกต่างไปจากเดิมมากแล้ว ทำให้กลุ่มนายทุนมาแสวงหาผลประโยชน์ สมาชิกไม่มีอุดมการณ์และร่วมมือกันพัฒนาสหกรณ์อย่างจริงจัง รัฐควรให้การช่วยเหลือด้านการศึกษาเรื่องสหกรณ์และการบริหารจัดการ และมีกองทุนหมุนเวียน การส่งเสริมช่วยเหลือให้สหกรณ์มีต้นทุนต่ำ พอที่จะแข่งขันกับนายทุน²⁵ ก็ต้องบริหารจัดการในด้านการกำกับดูแลการออกกฎหมายที่ทันสมัยเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันควบคู่กันไปด้วย

²³ สหกรณ์เลี่ยงภาษีบานปลาย สรรพากรชดเชยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2551, 4-7 พฤษภาคม), หน้า 1.

²⁴ ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://www.co.opthai.com/db/News/4429.htm>.

²⁵ ออนไลน์เข้าถึงได้โดย <http://witayakornclub.wordpress.com>.